

# The agency permanent establishment : de vaste vertegenwoordiger

Citation for published version (APA):

Pleijsier, A. (2000). *The agency permanent establishment : de vaste vertegenwoordiger*. [Doctoral Thesis, Maastricht University]. Datawyse / Universitaire Pers Maastricht. <https://doi.org/10.26481/dis.20001103ap>

## Document status and date:

Published: 01/01/2000

## DOI:

[10.26481/dis.20001103ap](https://doi.org/10.26481/dis.20001103ap)

## Document Version:

Publisher's PDF, also known as Version of record

## Please check the document version of this publication:

- A submitted manuscript is the version of the article upon submission and before peer-review. There can be important differences between the submitted version and the official published version of record. People interested in the research are advised to contact the author for the final version of the publication, or visit the DOI to the publisher's website.
- The final author version and the galley proof are versions of the publication after peer review.
- The final published version features the final layout of the paper including the volume, issue and page numbers.

[Link to publication](#)

## General rights

Copyright and moral rights for the publications made accessible in the public portal are retained by the authors and/or other copyright owners and it is a condition of accessing publications that users recognise and abide by the legal requirements associated with these rights.

- Users may download and print one copy of any publication from the public portal for the purpose of private study or research.
- You may not further distribute the material or use it for any profit-making activity or commercial gain
- You may freely distribute the URL identifying the publication in the public portal.

If the publication is distributed under the terms of Article 25fa of the Dutch Copyright Act, indicated by the "Taverne" license above, please follow below link for the End User Agreement:

[www.umlib.nl/taverne-license](http://www.umlib.nl/taverne-license)

## Take down policy

If you believe that this document breaches copyright please contact us at:

[repository@maastrichtuniversity.nl](mailto:repository@maastrichtuniversity.nl)

providing details and we will investigate your claim.

## Summary and Conclusions

### 11.1 THE HISTORICAL DEVELOPMENT OF THE AGENCY PE (ART. 5, OECD MODEL)

#### 11.1.1 The Dependent Agency Clause

The Agency PE was originally introduced in the 1899 double taxation convention between Prussia and Austria/Hungary. It primarily focussed on the presence of a permanent establishment. The person conducting the business through the PE could be either the entrepreneur or owner himself, but also his permanent representative (*ständiger Vertreter*). I would like to call this permanent representative “an agent” because the permanent representative had the same powers– or authority– as the owner. The entrepreneur could be fully replaced by his agent who could conduct business in the same way as the owner could. This would mean that the agent must have had the authority to conclude contracts *in the name of* the entrepreneur. Although I have found no evidence which proves this conclusion, because the agent was fully authorised to replace his principal, this conclusion seems very plausible. I named this element of the Agency PE concept “the replacement theory”. In the 1922 German Income Tax Act, the German domestic Agency PE definition was altered, compared to the 1899 treaty definition. As a result, a physical PE was no longer required. It was explicitly determined that an Agency PE could have the same status as a general PE if the agent had the authority to conclude contracts.

The 1927 League of Nations draft convention stated that agencies shall be regarded as permanent establishments. In the commentary section, the LON listed the term “permanent representatives” as possible PEs. In my view, the LON used the German domestic Agency PE provision as their example. The 1929 report of the LON’s Fiscal Committee made a significant contribution to the current Agency PE definition. It was considered that an agent who had the authority to conclude contracts on behalf of his principal and habitually exercised this authority, constituted an Agency PE. This agent, according to the committee, concludes contracts which would legally bind the principal. These Fiscal Committee standpoints were adopted by the International Chamber of Commerce. At their 1931 conference an Agency PE was recommended exactly

like the Agency PE definition construed by the Fiscal Committee in their 1929 report.

Because of World War II, the Agency PE definition did not further develop for a couple of years. The 1943 Mexico and 1946 London Model Conventions marked the next step. These conventions did not contain an Agency PE provision in the actual treaty text. The commentaries nevertheless contained comments on the Agency PE: an agent who has the power to conclude contracts on behalf of the principal shall be deemed to constitute a Agency PE. Four criteria were listed sufficient for a foreign enterprise to be deemed to have an Agency PE. An Agency was present if the agent:

- (1) had the power to bind the enterprise; or
- (2) was an employee of the enterprise; or
- (3) maintained a stock of goods; or
- (4) his rent and/or office expenses were paid by the enterprise.

The OEEC, predecessor of the OECD, issued a report including a model convention in 1958 which also dealt with the PE concept. In this OEEC Model Convention the Agency PE definition is as follows:

“A person acting in a Contracting State on behalf of an enterprise of the other Contracting State— other than an agent of an independent status to whom paragraph 5 applies— shall be deemed to be a permanent establishment in the first-mentioned State if he has, and habitually exercises in that State, an authority to conclude contracts in the name of the enterprise, unless his activities are limited to the purchase of goods or merchandise for the enterprise.”

The phrase “authority to conclude contracts” is based upon the view that an Agency PE should be limited to dependent agents of those enterprises which, in view of the scope of their agent’s authority or the nature of their agent’s business dealings, take part to a particular extent in business activities in the other State. It was not a general authority, because the committee felt it unlikely that any dependent agent would have completely unfettered authority to conclude contracts. In the following decade, the 1963 OECD Model copied the OEEC Agency PE definition. The OECD commentary declares in para. 15 that the Agency PE is strictly limited to those agents who are legally and economically dependent upon the enterprise for which they carry out business dealings.

In the 1977 OECD Model the Agency PE definition is contained in Art. 5, para. 5, which states:

“Notwithstanding the provisions of paragraphs 1 and 2, where a person— other than an agent of an independent status to whom paragraph 6 applies— is acting on behalf of an enterprise and has, and habitually exercises, in a Contracting State an authority to conclude contracts in the name of the enterprise, that enterprise shall be deemed to have a permanent establishment in that State in respect of any activities which that person undertakes for the enterprise, unless the activities of such person are limited to those mentioned in paragraph 4 which, if exercised through a fixed place of business, would not make this fixed place of business a permanent establishment under the provisions of that paragraph.”

In paragraph 31 of the commentary it is stated that the enterprise is in fact involved in business activities in the agent's state when the agent: “has sufficient authority to bind the enterprise's participation in the business activity in the state concerned.” In my view, the phrase “authority to bind the enterprise” refers to a legal connection. The enterprise is bound by contract, according to civil law, when the agent concludes contracts in the name of the enterprise. If that is the case, the enterprise is legally a contract partner concerning the contracts concluded by its agent. The enterprise's quality as contract partner can certainly be regarded as the above-mentioned required actual involvement in the agent's state.

The current 1995 OECD Model provision has the same Agency PE provision as in the 1977 OECD Model. An important change in the Agency PE concept is instigated by the March 1994 modified commentary. On the basis of the commentaries the agent does not necessarily have to enter into contracts literally “in the name of” the enterprise. The paragraph equally applies to an agent who concludes contracts which are binding on the enterprise, even if those contracts are not actually in the name of the enterprise.

### **11.1.2 The Independent Agency Clause**

The independent agency clause (like e.g., the current Art. 5, para. 6, OECD Model) originates from English domestic tax law. The 1915 UK Finance Act contained a provision which exempted certain persons from the Agency PE status: the broker and general commission agent. The reason for this exemption was an economical one, the UK authorities were afraid that the quantity of

business being done in the City of London by stockbrokers— who bought and sold on behalf of foreign entrepreneurs enormous quantities of investments and securities on the London Stock Exchange— could be diminished because of the general Agency PE provision in the Finance Act. This also applied to the commodities business. A broker was essentially an intermediary acting for both parties through a contract, primarily bringing both parties together. The general commission agent was a commission agent who worked for clients in a manner common to brokers, meaning he worked for any number of clients.

The Finance Act 1925 adhered to the same principles embodied in the Finance Act 1915. Section 17, para. 1, of the Finance Act 1925, reads:

“(1) Where sales or transactions are carried out on behalf of a non-resident person through a broker in the ordinary course of his business as such, and the broker satisfies the conditions required to be satisfied for the purpose of this section, then, notwithstanding that the broker is a person who acts regularly for the non-resident person as such broker, the non-resident person shall not be chargeable to income tax in the name of that broker in respect of profits or gains arising from those sales or transactions.”

Para. 3 of this provision stated that “broker” includes “a general commission agent”. A new condition was added to the exemption rule: the broker or general commission agent must act in the ordinary course of their business.

Later that decade, the 1929 report of the League of Nation’s Fiscal Committee also exempted the broker and general commission agent from the Agency PE definition. The broker was exempted because he merely brings parties together. The commission agent was exempted because he acted in his own name for any number of clients.<sup>1</sup> The Fiscal Committee did not use the term “general commission agent” but simply “commission agent”.

The Mexico (1943) and London (1946) conventions contained a clause exempting the foreign entrepreneur who had business dealings in another state through an agent of genuinely independent status like the broker and commission agent. The same arguments were used in the Mexico Model Protocol as in the 1929 Fiscal Committee report for these exclusions. They were, however, treated as one group: the agent of a genuinely independent status. In my view, this is not correct, the broker merely brings parties together

---

<sup>1</sup> LON, Document C.516.M.176.1929. II, Geneva, October 26, p. 4.

and therefore cannot be considered to be an agent. The fact that both the 1929 Fiscal Committee report and the Mexico and London Model refer to the commission agent as an agent who acts in his own name for the principal, point to a clear civil law interpretation. In the Mexico Model the authors added to the group of independent agents the abbreviation etc. (broker, commission agent, etc.). This points to the fact that the authors didn't want to limit this group of independent agents merely to brokers and commission agents.

The OEEC 1958 Model Convention contained the following provision:

“An enterprise of a Contracting State shall not be deemed to have a permanent establishment in the other Contracting State merely because it carries on business in that other State through a broker, general commission agent or any other agent of an independent status, where such persons are acting in the ordinary course of their business.”

This provision is almost the same as the current Art. 5, para. 6 OECD Model provision. While the Mexico Model used “commission agent”, the OEEC Model reintroduced the term “general commission agent”. Important is the fact that this provision, next to the broker and general commission agent, adds the phrase “any other agent of an independent status”. Later, the 1963 OECD Model copied almost exactly the provision of the 1958 OEEC Model, and the 1977 OECD Model text concerning the independent agent also showed little difference with its 1963 counterpart.

However, the commentary of the 1977 OECD Model was fully rewritten. Para. 36 introduced a two-fold test in order to determine if an agent is in fact an independent agent. The agent will come into the scope of Art. 5, para. 6 in the OECD Model if:

- “(a) he is independent of the enterprise both legally and economically, and
- (b) he acts in the ordinary course of his business when acting on behalf of the enterprise.”

In other words, an agent is legally independent if he is not subjected to detailed instructions or comprehensive control by his principal, and an economically independent agent is an agent who bears entrepreneurial risk. In the 1995 OECD Model provision, the para. 6 treaty text or commentary wasn't altered.

## 11.2 A COMPARISON BETWEEN GERMANY, THE UK, THE US AND THE NETHERLANDS

### 11.2.1 Domestic Law

German tax law uses the term *ständige Vertreter* (“permanent representative”), for an Agency PE, and it contains a specific article (Art. 13 *Abgabeordnung*) which defines the domestic Agency PE. If the conditions of Art. 13 of this German General Fiscal Law (*Abgabeordnung*) are met, limited tax liability on the basis of Art. 49 of the German Income Tax Act is established. An Agency PE is a (legal) person who: (1) conducts business for an enterprise, (2) acts durably and permanently and (3) must comply with the instructions of the principal.

This Agency PE concept has a broader range than the OECD Model provision. If a foreign entrepreneur has a German agent who must comply with his business instructions (*sachliche Weisungsgebundenheit*), an Agency PE (*ständige Vertreter*) is present. This could also apply to an independent agent. The *sachliche Weisungsgebundenheit* nevertheless implies that the principal must actually and frequently intervene in the agent’s activities on behalf of the principal.

The Agency PE concept according to Dutch tax law is comparable to the German concept. Dutch tax law uses a Dutch term for permanent representative, namely *vaste vertegenwoordiger*. However, there’s one major difference with the German Agency PE concept: there is no condition which resembles the German *sachliche Weisungsgebundenheit*. The Netherlands basically applies their Agency PE treaty definition. Both Germany and the Netherlands seem to put more emphasis on the legal aspects concerning the Agency PE issue. Does the agent have the (legal) authority to conclude contracts in the name of the principal? The phrase “in the name of”, as demonstrated in Chapter II, is a typical civil law term which functions perfectly in a civil law system.

Meanwhile, the UK taxes non-residents if they trade in the UK. The concept of a UK representative has been created, which means “the branch or agency through which the trade is conducted”. Comparably, the US has a similar system for taxing non-resident aliens and/or foreign corporations: the US trade or business concept. The UK and US Agency PE domestic concept is— in my view— primarily based upon an economic standpoint. It basically doesn’t matter in what legal way a foreign corporation conducts its US business, if the US

activities have such a substance that the activities could be determined as being US trade or business, then US taxation is appropriate. It's relevant to note that both the UK and US have a legal system based upon common law, and according to it, the leading principle of agency is: "he who acts through another, himself acts"<sup>2</sup>. This means that it won't make any difference if a foreign entrepreneur conducts the US business himself, or if his US agent is conducting the US business. The actions of the agent are assigned to the principal. This results in a purely economical assessment of the Agency PE concept: is the foreign entrepreneur conducting business in the US?

### 11.2.2 Treaty Application

All of the countries analysed, by and large, adhere to the OECD view of the Agency PE concept. The only major difference is the fact that both the UK and US prefer to omit the term "in the name of" from the Art. 5, para. 5 OECD Model Agency PE definition. England, from the mid 90s onwards, consequently uses the following phrase in the general Agency PE definition: "...and habitually exercises in a Contracting State the authority to conclude contracts on behalf of the enterprise..." In comparison, the 1996 US Model Income Tax convention uses a slightly different term, namely: "...and habitually exercises in a Contracting State an authority to conclude contracts that are binding on the enterprise..."

Therefore, the UK Agency PE definition is prompted from an economic standpoint; as long as the agent is conducting the business of the foreign entrepreneur, an Agency PE is present. This definition gives more weight to the economic substance of the business, instead of the legal way in which the business is conducted. In my view, this is contrary to the US definition, where a legal concept (binding contracts) is used – one which is broadly known and applied in US legal practice, and also known in other common law jurisdictions.

## 11.3 CONCLUSIONS

The founding fathers of the Agency PE, late-1800s German municipalities, used a legal concept for the Agency PE. A foreigner could only be taxed if his permanent agent had the same legal authority as the foreign entrepreneur himself.

---

2 *Bowstead on Agency*, fifteenth edition by F.M.B. Reynolds (Sweet & Maxwell, London, 1985).



The current treaty term “agent” is therefore one which should primarily be interpreted through legal interpretation. It’s a legal concept which has its own specific meaning, dependent upon each particular legal system, either based on a common law or civil law concept. The March 1994 alterations of para. 32 OECD commentary refer to a clearer and, perhaps to some extent, broader Agency PE concept. The Agency PE condition– “concluding contracts in the name of the enterprise”– is strictly a civil law concept. The altered OECD commentary points to an Agency PE concept where an agent concludes contracts which are legally binding, the foreign enterprise qualifies as an Agency PE. The term “binding contracts” is a concept, which is clear and applicable to both common law and civil law jurisdictions. On this issue, the legal definition should be decisive.

The Agency PE definition should therefore be adjusted as follows:

“Notwithstanding the provisions of paragraphs 1-3, where a person –other than an agent of independent status to whom paragraph 6 applies– is acting on behalf of an enterprise, and has, and habitually exercises, in a contracting State an authority to conclude contracts binding the enterprise, that enterprise shall be deemed to have a permanent establishment in that State.”

The independent agent could have the authority to conclude binding contracts. If the agent, however, can be considered to be both legally and economically independent and can be considered to be acting within the normal course of his business, the exemption rule of Article 5, para. 6, OECD Model, should be applied, and Agency PE status is not justified.

If an agent, either considered to be dependent or independent, does not have the authority to conclude binding contracts, the agent can not constitute an Agency PE of the foreign enterprise. Nevertheless, in absence of the required authority, according to Article 5, para. 5, OECD Model, it could still be the case that the agent concludes binding contracts.

Although perhaps the foreign enterprise actually signs the contract which is negotiated by the agent, in some jurisdictions the agent will be regarded as having concluded a contract legally binding the foreign enterprise. The decisive test in determining the Agency PE issue should always be the legal criterion of concluding binding contracts. If an agent only has the authority to negotiate contracts up to a certain point, the Agency PE status of the agent is justified if the agent did create a legal binding of the foreign enterprise. *A contrario*, if the agent negotiated a contract, but the applicable law does not qualify the activities

of the agent as having concluded a binding contract, Agency PE status of the agent is not justified.

Although the agent perhaps does not sign the contract, does not actually conclude the contract, if the foreign enterprise (the principal) can be held legally responsible for the business activities of its agent, it could be said that the agent binds the principal, and therefore Agency PE status could be justified.

The independent agent who works exclusively for one principal is in my view not an independent agent. The OECD Model formulates three conditions concerning the independent agency status: the agent must be legally *and* economically independent and act in the normal course of his business. German domestic tax law emphasises the extent of control a principal can exercise over his agent (*sachliche Weisungsgebundenheit*). Although this condition can only be found in German domestic tax legislation, it does emphasise the relationship between the principal and agent. A principal obviously has the right to instruct, to some extent, his agent. It is the amount of freedom the agent has when operating his business which makes him independent or not. This aspect refers to the legal independency condition according to the OECD Model. If a principal can, and also actually does, interfere with the day-to-day business of the agent, the agent cannot be regarded as independent.

The economically independent agent is not dependent on one principal concerning his profits or income. For example, if an agent receives ninety percent of his profits from commissions received from one single principal, the agent is economically dependent on this particular principal. An independent agent could be considered to be economically independent if he acts on behalf of any number of principals or clients. If a principal has an agent who is almost fully dependent concerning the agent's income, the principal can exercise control over the agent, simply because the agent relies for his income, too a large extent on that principal. The agent's independence, in this case, is not secured.

The Art. 5, para. 6 OECD term "general commission agent" refers to a broad category of commission agents who generally work for any number of clients. This implies that the commission agent, who works exclusively for one (or few) principal(s), is not a "general" commission agent within the meaning of para. 6. This does not automatically mean that this agent therefore is an agent according to para. 5. If the exclusive agent does not conclude binding contracts— in civil law countries this means concluding contracts in the name of the principal— the agent does not qualify as an Agency PE and therefore, the principal can not be taxed.

The condition that independent agents must act within the ordinary course of their business must be applied in an objective way. It should be decisive what fellow agents that belong to the same group of agents undertake. I would like to add to this conclusion that, this comparison should primarily be limited to territories. I think it is not justified to compare, for example, a Dutch insurance agent with an Italian or perhaps even an Indian insurance agent. This should be obvious because firstly, domestic taxation will determine if a foreign entrepreneur has a domestic Agency PE. Secondly, examining the treaty provisions is necessary. Because the agent's state is the source state, and as the state wants to determine if an Agency PE is present, comparing groups of agents in the agent's state is a logical approach.

In the independent agency clause, based on Art. 5, para. 6 OECD Model, the term "broker" can be omitted. A broker does not conclude contracts; he merely brings parties together. The broker does not meet the general Agency PE conditions, according to Art. 5, para. 5 OECD Model.

In the broadest meaning of the word, electronic commerce is doing business via the Internet. In chapter IX I proved that the current Agency PE is not equipped to deal with this way of doing of business. Economically the trend is clear; using agents of flesh and blood is becoming more unnecessary. Consumers and businesses can obtain goods or services directly via the Internet. For example, a hotel or airline ticket can be obtained directly from the hotel owner or airline, and the travel agent is no longer needed— a trend which is irreversible. Companies can save costs if they are no longer dependent upon their worldwide network of agents.

The main issue concerning the Internet is always how the different States can obtain their fair share of profits from electronic commerce. I think that the Agency PE concept cannot offer a solution to this problem. Because of the fact that by doing business through the internet the use of agents of flesh and blood becomes redundant, indicates that the Agency PE concept will lose importance.

# Samenvatting

Art. 5, lid 5, van het OESO modelverdrag bepaalt dat indien een vertegenwoordiger van een buitenlandse onderneming de bevoegdheid heeft om voor rekening en risico van de onderneming contracten af te sluiten op naam van de onderneming, en regelmatig van deze bevoegdheid gebruik maakt, de onderneming een vaste vertegenwoordiger (VV) c.q. een vaste inrichting heeft in de staat waar de vertegenwoordiger actief is. Deze status impliceert dat de onderneming die een dergelijke vertegenwoordiger in een bepaald land actief laat zijn, door dat betreffende land in de belastingheffing kan worden betrokken voor een deel van de winsten die de vertegenwoordiger voor de buitenlandse onderneming genereert.

Van de vaste vertegenwoordiger status is uitgezonderd, onder voorwaarden, de onafhankelijke vertegenwoordiger. Art. 5, lid 6, OESO modelverdrag, bevat deze uitzonderingsbepaling die stelt dat geen vast vertegenwoordiger zijn de makelaar, commissionair en overige onafhankelijke vertegenwoordiger, mits zij in hun normale bedrijfsuitoefening handelen.

Het concept van de VV wordt niet alleen gehanteerd in belastingverdragen maar ook in nationale belastingwetgeving. Een van de bijzondere aspecten van het vaste vertegenwoordigersconcept is het gegeven dat in feite gebruik is gemaakt van een juridisch concept om het fiscale concept vorm te geven. Bijzondere aandacht in deze studie krijgen de belastingstelsels van een viertal landen: Duitsland, Het Verenigd Koninkrijk, de Verenigde Staten en Nederland. De historische ontwikkeling van het vaste vertegenwoordigersconcept is nadrukkelijk in deze studie opgenomen.

In hoofdstuk 2 heb ik het juridische vertegenwoordigingsleerstuk geanalyseerd op grond van twee grote rechtsstelsels, namelijk civil law (zoals bijv. Nederland en Duitsland) en common law (zoals bijv. het Verenigd Koninkrijk en de Verenigde Staten). Vertegenwoordiging volgens civil law is voornamelijk gebaseerd op de leerstukken van de directe en indirecte vertegenwoordiging. Een vertegenwoordiger bindt zijn principaal als hij overeenkomsten afsluit op naam van zijn principaal, de zogenaamde directe vertegenwoordiging. De indirecte vertegenwoordiging houdt in dat een vertegenwoordiger overeenkomsten afsluit op eigen naam maar voor rekening en risico van zijn principaal. In dit geval worden er twee overeenkomsten afgesloten, namelijk die tussen de vertegenwoordiger en zijn principaal en die tussen de vertegenwoordiger en de derde partij.

Een common law vertegenwoordiger hoeft niet perse overeenkomsten op naam van zijn principaal af te sluiten wil hij zijn principaal kunnen binden, een vertegenwoordiger bindt zijn principaal als hij als een vertegenwoordiger handelt.

In hoofdstuk 3 staat Duitsland centraal en is bijzondere aandacht besteed aan de historische ontwikkeling van de VV. De originele gedachte achter de VV was dat het eigenlijk voor de belastingheffing geen verschil zou moeten uitmaken of een onderneming door de eigenaar zelf wordt geëxploiteerd of dat hij een plaatsvervanger aanstelt die dezelfde bevoegdheden heeft als de eigenaar zelf, en daarom de eigenaar volledig kan vervangen. Duitse nationale belastingwetgeving maakt ook gebruik van het VV-concept alleen is de nationale definitie van de VV ruimer dan die van de VV uit het OESO model verdrag. Als een vertegenwoordiger gehouden is de zakelijke instructies van de principaal volledig op te volgen, kan hij als een VV wordt aangemerkt, zelfs als hij verder voldoet aan alle vereisten van de onafhankelijke vertegenwoordiger.

Het concept van de onafhankelijke vertegenwoordiger conform ons huidige art. 5, lid 6, OESO modelverdrag, is ontwikkeld en ontstaan in het Verenigd Koninkrijk (V.K.) en wordt in hoofdstuk 4 geanalyseerd. Het Verenigd Koninkrijk introduceerde in 1915 anti-misbruik wetgeving die er toe leidde dat indien buitenlandse ondernemingen in het Verenigd Koninkrijk zaken deden d.m.v. vertegenwoordigers onder voorwaarden deze ondernemingen in het V.K. belastingplichtig werden. De drie belangrijkste voorwaarden waren dat er een nauwe band moest zijn tussen de buitenlandse onderneming en haar Engelse vertegenwoordiger, de buitenlandse onderneming substantiële controle moest hebben over haar Engelse vertegenwoordiger en, ten slotte, er geen of minder winsten gegenereerd werden dan redelijkerwijs verwacht kon worden.

Omdat het gevaar bestond dat door deze wetgeving buitenlandse ondernemingen het V.K. zouden gaan mijden, introduceerde men een uitzonderingsbepaling voor buitenlandse ondernemingen die zaken deden in het V.K. via makelaars, *general commission agents* of andere niet-bevoegde vertegenwoordigers. Handel via deze groep “onafhankelijke” vertegenwoordigers leidde niet tot belastingplicht in het V.K. De *general commission agent* was een vertegenwoordiger die op commissiebasis voor klanten werkte en zijn activiteiten niet beperkte tot één principaal of een geringe groep principalen. In 1925 werden de voorwaarden voor de onafhankelijke vertegenwoordiger verder uitgebreid. De huidige voorwaarde dat onafhankelijke vertegenwoordigers moeten handelen in de normale uitoefening van hun bedrijf werd toen geïntroduceerd.

De Verenigde Staten (hoofdstuk 5) betrekken buitenlandse ondernemingen in de belastingheffing als deze betrokken zijn in een *US trade or business*. Dit concept van de beperkte belastingplicht is niet gebaseerd op het VI of VV concept. Toch bevat de *Internal Revenue Code* een bepaling die heel sterk overeenkomt met art. 5, lid 5 & 6, OESO modelverdrag. De fiscale verdragspolitiek van de Verenigde Staten is grotendeels gebaseerd op het OESO modelverdrag.

In het Amerikaanse modelverdrag uit 1996 werd echter een belangrijke wijziging aangebracht in het VV-artikel. De voorwaarde dat de VV overeenkomsten moet afsluiten "op naam van" de buitenlandse onderneming werd gewijzigd. Dit element werd vervangen door de voorwaarde dat de VV overeenkomsten moet afsluiten die de buitenlandse ondernemingen binden. Alhoewel nadrukkelijk werd verklaard dat deze wijziging geen groot verschil met het OESO modelverdrag betekent, ben ik van mening dat dit wel het geval is.

De *Treasury Regulations* bevatten een bepaling (§ 1.864-7 (d)(3)(iii)) die stelt dat indien een onafhankelijke vertegenwoordiger exclusief of vrijwel exclusief voor èen buitenlandse onderneming werkzaam is, bewezen moet worden of deze betreffende vertegenwoordiger ook werkelijk een onafhankelijke vertegenwoordiger is.

In de *Taisei Case* werd het belang van het OESO commentaar benadrukt bij het interpreteren van verdragsbepalingen. In deze zaak kwam verder naar voren dat ook onafhankelijke vertegenwoordigers onderworpen kunnen zijn aan een bepaalde mate van controle en zich moeten houden aan instructies c.q. wensen van de principaal, zonder dat dit betekent dat zij daarom als een VV worden aangemerkt.

De ontwikkeling van de vaste vertegenwoordiger in Nederland (hoofdstuk 6) sluit nauw aan op de Duitse ontwikkeling. In belastingverdragen baseert Nederland zich op het OESO modelverdrag.

In de Nederlandse jurisprudentie is het cargadoorsarrest (BNB 1988/258) van belang. In deze uitspraak bepaalde de Hoge Raad dat het mogelijk is dat een specifieke vertegenwoordiger voor een bepaalde buitenlandse principaal als een VV wordt beschouwd, terwijl m.b.t. activiteiten voor een andere buitenlandse onderneming de vertegenwoordiger als een onafhankelijke vertegenwoordiger kan worden beschouwd. Een n.m.m. juiste conclusie aangezien de vaststelling of er wel of niet sprake is van een VV per buitenlandse onderneming bepaald moet worden, het betreft immers de beperkte belastingplicht van individuele ondernemingen.

In een uitspraak van de Hoge Raad van 28 juni 1995 (BNB 1996/108c) inzake een Engelse verzekeraar, verwierp de Hoge Raad het standpunt van het Ministerie van Financiën dat indien een Nederlandse vertegenwoordiger voor één buitenlandse onderneming verschillende activiteiten verricht, een splitsing in deze activiteiten kan worden aangebracht, zodanig dat voor bepaalde activiteiten deze vertegenwoordiger als een VV kan worden beschouwd en voor andere activiteiten niet (omdat m.b.t. deze activiteiten de vertegenwoordiger als een onafhankelijke vertegenwoordiger kan worden aangemerkt). Het betrof hier, voor de duidelijk, allemaal activiteiten voor een en dezelfde onderneming. De Hoge Raad bepaalde dat in een dergelijk geval er een totale beoordeling moet worden gemaakt die er toe kan leiden dat de vertegenwoordiger of als een VV wordt aangemerkt of als een onafhankelijke vertegenwoordiger.

In hoofdstuk 7 wordt de historische ontwikkeling van de vast vertegenwoordiger besproken vanaf de Volkenbond rapportages in de twintiger jaren tot en met het huidige OESO modelverdrag. In het Volkenbond rapport uit 1929 kwam o.a. naar voren dat een makelaar geen VV kan zijn aangezien een makelaar alleen maar partijen bij elkaar brengt, een makelaar is geen vertegenwoordiger. Een n.m.m. juridische interpretatie die juist is. De term *general commission agent* is in het Volkenbond rapport uit 1929 in het Frans vertaald als *commissionaire*. Deze vertaling is onjuist, aangezien een Franse civil law commissair een andere vertegenwoordiger is dan een common law *general commission agent*. Sinds 1929 wordt deze laatste term consequent in het Nederlands vertaald als commissair, een vertaling die niet juist is.

Op grond van een rapport uit 1958 van de internationale kamers van koophandel is in art. 5, lid 6, van het OESO modelverdrag de voorwaarde opgenomen dat de onafhankelijke vertegenwoordigers moeten handelen in de normale uitoefening van hun bedrijf.

In het OESO modelverdrag uit 1963 werd in het commentaar voor het eerst verwezen naar een belangrijk element van de VV definitie, namelijk dat de vertegenwoordiger contracten moet afsluiten die de principaal binden.

In hoofdstuk 8 wordt de huidige interpretatie van het VV concept geanalyseerd. Primair is er sprake van een juridisch concept, namelijk het vertegenwoordigingsleerstuk. De voorwaarde dat een vertegenwoordiger de bevoegdheid moet hebben om overeenkomsten af te sluiten op naam van de principaal heeft alleen betekenis in civil law jurisdicties. Dat in het OESO commentaar wordt bepaald dat ook vertegenwoordigers die geen overeenkomsten letterlijk op naam van de principaal afsluiten, maar wel overeenkomsten afsluiten die de principaal binden, duidt op een juridische

interpretatie. Zo moet het n.m.m. ook worden uitgelegd; er moet sprake zijn van een juridische binding, de vertegenwoordiger moet een aansprakelijkheid vestigen voor zijn principaal.

Er is nog steeds behoefte aan een uitzonderingsbepaling ex. art.5, lid 6, OESO modelverdrag. De makelaar kan n.m.m. uit dit artikel worden weggelaten aangezien de makelaar geen contracten afsluit, alleen partijen bij elkaar brengt. Een onafhankelijke vertegenwoordiger vormt geen VV voor zijn principaal zelfs al zou hij bindende contracten op naam van de principaal afsluiten. Een onafhankelijke vertegenwoordiger is onafhankelijk, in zin van lid 6, als hij zowel juridisch als economisch onafhankelijk is en handelt in zijn normale bedrijfsuitoefening.

De praktische toepassingen van het VV concept worden besproken in hoofdstuk 9. Een belangrijke praktische toepassing is de commissionairstructuur. Het gaat hier om een distributiestructuur. Als een onderneming haar producten via een commissionair doorverkoopt, is er n.m.m. geen sprake van een VV indien deze commissionair voldoet aan alle vereisten van de onafhankelijke vertegenwoordiger, conform art.5, lid 6, OESO modelverdrag.

Een exclusieve commissionair, d.w.z. een commissionair die (vrijwel) exclusief voor èèn principaal werkt, is geen *general commission agent* (cf. lid 6) en zal, indien hij bindende contracten afsluit voor zijn principaal, een VV voor zijn principaal kunnen vormen. Toetsing van de exclusieve commissionair aan art.5, lid 5, OESO modelverdrag is dan geboden.

Het VV concept speelt geen rol van betekenis inzake e-commerce. Vanwege het feit dat het VV concept gebaseerd is op een persoon van vlees en bloed, de vertegenwoordiger, die contracten voor zijn principaal afsluit, is dit concept niet berekend op handel via internet.

Als er sprake is van een VV is de vervolgvraag hoeveel winst aan de VV moet worden gealloceerd. Deze vraag staat centraal in hoofdstuk 10. Volgens de directe methode moet de vaste vertegenwoordiger worden behandeld alsof deze een onafhankelijke derde partij is. Een fictie die niet strookt met het feit dat de vaste vertegenwoordiger onderdeel uitmaakt van de onderneming van de principaal. Basis voor de winstallocatie van de VV is de commissie die deze ontvangt voor zijn werkzaamheden. Deze commissie zal een marktconforme commissie moeten zijn. Om deze te bepalen zal een vergelijking moeten worden gemaakt met een onafhankelijke vertegenwoordiger die vergelijkbare activiteiten verricht. Na aftrek van de directe verkoopkosten kan een deel van de winst aan de VV-staat worden gealloceerd.



Ik concludeer (hoofdstuk 11) dat de term vertegenwoordiger uit het VV artikel een juridisch begrip is en als zodanig geïnterpreteerd dient te worden. Vanwege het feit dat het begrip vertegenwoordiger in belastingverdragen niet nader wordt gedefinieerd, zal nationale wetgeving de definitieve invulling c.q. definitie moeten bepalen. Het maakt daarom verschil uit of er sprake is van een common law of civil law jurisdictie.

Een onafhankelijke vertegenwoordiger is onafhankelijk als hij zowel juridisch als economisch onafhankelijk is en handelt in zijn normale bedrijfsuitoefening. Als de onafhankelijke vertegenwoordiger contracten afsluit die zijn principaal binden zal hij op grond van dit feit geen VV vormen indien hij verder aan de vereisten van de onafhankelijke vertegenwoordiger (cf. art. 5, lid 6, OESO modelverdrag) voldoet.

Bij beoordeling van de vraag of de vertegenwoordiger die alleen contracten onderhandelt en niet feitelijk afsluit een VV kan vormen, is n.m.m. doorslaggevend of de vertegenwoordiger zijn principaal bindt. Dit zal een juridische analyse inhouden gebaseerd op de civiele wetgeving (*privat or contract law*) van de verdragsluitende staten.